

## تمهيد:

إن النشاط المقصود به في المراجعة والمراقبة له أصول قديمة، فقد وُجدت وظائف مشابهة في الحضارات السابقة، بحيث اقتصرَت عملية المراقبة في بادئ الأمر على اكتشاف أخطاء و انحرافات النظام الداخلي للمؤسسة، أما المفهوم الصحيح للمراجعة فلم يتبين إلا في بداية القرن العشرين فقد أصبح التدقيق و الفحص يحددان المخاطر المحيطة بالمؤسسة بغية التخفيض منها. فإن تطور مهام المراجعة بدئ باكتشاف المخالفات إلى حد تقييم شامل لسير العمل داخل المؤسسة، و قد استدعى ذلك، وجود مناهج و نماذج، تقنيات ووسائل، توجه المهام العديدة للمراجع. فإن المراجعة تعتبر تقنية متخصصة تدرج ضمن الدراسات الحديثة، فهي تتطلب كفاءات علمية و عملية، تسمح بتحقيق أهداف المراجعة.

و أن توضيح المعالم الأساسية التي تستند عليها المراجعة، يعتبر من الأعمال الأولية لكل مهمة تدقيق مهما كان مجال نشاطها.

و من هذا المنطلق، تم تقسيم هذا الفصل إلى جزئين كالتالي :

1- المنهجية العامة للمراجعة، و التي تشترك فيها كل مهام المراجعة .

2- التقنيات و الوسائل المستعملة لجمع أدلة المراجعة .

## المبحث الاول: منهجية المراجعة

حتى يتمكن المراجع من ابداء رأيه حول البيانات و المعلومات الخاصة بالمؤسسة فإنه يقوم بتصميم اجراءات تساعد على توفير القناة المعقولة بان البيانات قد أعدت بصورة صحيحة ، و لقيام بذلك لابد من إتباع طرق ومناهج هادفة ، والتي تتمثل في المنهجية المقدمة ، التي تنطبق على جميع التحقيقات والفحوص الخاصة بكل مهام المراجعة ، و التي تهدف إلى التأكد من مصداقية و صحة المعلومات في المؤسسة. بمعنى آخر، أن المنهجية تخص كل أنواع المراجعات، الداخلية أو الخارجية، فسنرى أن المراجع عليه أن يتبع خطوات و مراحل أساسية ، حيث يحاول المراجع جمع كل المعلومات الخاصة بمحيط المؤسسة كمرحلة أولى ثم تأتي مرحلة تقييم المراقبة فيها، أين يتم تحديد نقاط القوى و الضعف، و من خلالها يضع المراجع خطة خاصة لتنفيذ مهمته و التي تنتهي بتوصيات و حلول. التي سنوضحها في هذا المبحث وفق العناصر التالية :

1 - اكتساب المعرفة العامة حول المؤسسة

2 - تقييم تقييم نظام الرقابة الداخلية

3 - تنفيذ مهمة المراجعة

4 - إعداد التقرير

### المطلب الأول : اكتساب المعرفة العامة حول المؤسسة

ليس من الممكن تصور مهمة مراجعة في المؤسسة دون تخصيص وقت لجمع معلومات و معطيات عامة حول هذه المؤسسة، فإن نوعية و مقدار هذه المعلومات فيحددان حسب أهداف و مسؤوليات المراجع وهد وفق ما يلي .

#### الفرع الأول : البحث عن المعلومات<sup>1</sup>

يقوم المراجع بالبحث عن المعلومات المهمة ، و التي تؤثر على طبيعة التدقيق، كما أنها تحدد اتجاه و امتداد التدخلات الممكن تحقيقها في المؤسسة، ويمكن تصنيف أهم المعلومات في العوامل التالية :

1- العوامل الخارجية و تتمثل أساسا في البحث عن:

\* المحيط الاقتصادي

\* مميزات القطاع

\* مكانة المؤسسة في السوق.

<sup>1</sup> قاو مصطفى، بن عميرة توفيق ، المراجعة الداخلية في المؤسسة ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس جامعة دفعة ، 2004 ص28

## 2- العوامل الداخلية وتتمثل في :

- \* التطور التاريخي للمؤسسة.
- \* الهيكلة و القواعد القانونية التي تخضع إليها المؤسسة.
- \* نشاطات و عمليات المؤسسة.
- \* الأفراد المسؤولين عن تسيير و تنفيذ تلك العمليات.
- \* الوسائل والتقنيات المستخدمة في الأنشطة وكذا في التسيير و الإدارة.
- \* السياسات العامة للمؤسسة ( الإستراتيجيات و الآفاق المستقبلية).

ولكي يتمكن المراجع من الإلمام بكل هذه المعلومات يستعمل كل من:

- \* الوثائق و المستندات الموجودة على مستوى المؤسسة.
- \* زيارة المركبات و المصانع و الهيئات التابعة للمؤسسة.
- \* استجواب الأفراد و المسيرين داخل المؤسسة.

فكل هذه العوامل تؤثر على أوضاع المؤسسة و تخلق مناطق خطر فيها ، هذا لأن كل المعطيات و الحسابات ما هي إلا انعكاس للحقائق الاقتصادية و القانونية و الاجتماعية التي تعيش فيها المؤسسة ، و عليه فلا بد من أخذها في الحسبان عند التقييم.

### الفرع الثاني : تحديد أهداف المهمة

إن حجم المؤسسة وتعدد الأنشطة التي غالبا ما تكون معقدة و مركبة، كما أنها قد تكون موزعة عبر مناطق جغرافية مختلفة، فهي كلها عوامل تفرض على المراجع التخطيط و التنظيم الدقيقين عند تنفيذ مهمته.

وانطلاقا من إلمام شامل لبعض المعلومات العامة حول المؤسسة يستطيع المراجع تحديد أهداف المراجعة، فكل خطوة من مهمته لابد أن تندرج ضمن هدف معين و واضح، إذ أنه من المستحيل مراجعة وفحص كل العمليات المحققة في المؤسسة.

و بناءا على ما سبق، سيحدد المراجع العمليات الأكثر عرضة للخطر و التركيز على العناصر التي تكثر فيها لأخطاء، هذا ويمكن حصرها فيما يلي، أخطار الوقوع في الخطأ ، أثناء تنفيذ العمليات أو عند المتابعة والمراقبة لها:<sup>1</sup>

<sup>1</sup> بلحكة سفيان ،مرجع سبق ذكره ص58

1- أخطار عامة : وهي التي تتعلق بالمحيط الخارجي و التنظيم العام للمؤسسة و كذا درجة كفاءة المسؤولين والأفراد.

2- أخطار مرتبطة بالوظيفة المالية والمحاسبية: وهي الأكثر خطورة، فمثلا الأخطاء المتعلقة بالجرد أو تقييم الأصول ... الخ.

3- أخطار ناتجة عن خلل في نظام المراقبة الداخلية : وذلك إما عند تصميم هذا الأخير أو سوء فهمه وتطبيقه.

و للإشارة، فإن الخبرة و الذكاء تعتبر كفاءات عالية تساعد المراجع، إذا ما توفر عليها، في الكشف و التفسير الصحيح للحقائق .

هذا و تختلف الأهداف المسطرة حسب نوعية المهمة. بمعنى آخر، إما أن تكون المراجعة داخلية أو خارجية ( محافظ الحسابات) أو حسب طرق تدخلاتها ، فمحافظ الحسابات له أهداف غير محددة ، فعليه أن يتحقق من صحة كل الحسابات المالية و المحاسبية ولو أدى ذلك ، إلى إعادة النظر في مجمل نشاطات المؤسسة.

أما المراجع الداخلي فغالبا ما يكون له مخطط سنوي يراجع فيه الوظائف التي تعاني من صعوبات ،كمراقبة عملية الجرد أو التنظيم داخل مصلحة معينة، ... الخ

وفي الأخير نشير إلى أنه، مهما كانت المهمة المكلف بها المراجع، فإن المعرفة العامة للمؤسسة تعتبر المرحلة التمهيدية قبل تقييم نظام الرقابة الداخلية ،الذي سيسمح بالكشف عن مواطن القوى و الضعف في المؤسسة ، ومن خلال ذلك يضع المراجع خطة للعمل و توجيه صحيح لبرنامج التدخلات و التحقيقات.

### المطلب الثاني :تقييم نظام الرقابة الداخلية

إن تعدد أصناف المؤسسات وكبر حجمها واتساع رقع نشاطها وتنوع عملياتها ،أدى إلى تقسيم وظائف نشاطها في شكل مديريات تغطي كل منها وظائف معينة ،إذاً بانسجامها وتضافر جهودها تستطيع المؤسسات تسطير إستراتيجياتها، ومتابعة تنفيذها، بما يحقق هدفها، ولتنفيذ ما تم تبيانه يجب الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية.

فإن إجراءات المراقبة الداخلية هي أساس كل مهمة مراجعة، فمن خلالها يتضح مدى مصداقية نظام المعلومات في المؤسسة، فعندما يتسائل المسيريون عن وضعية المؤسسة ( كيفية استغلال الموارد، كفاءات العمال، سير العمليات، الخ...) يلجئون إلى مراجعين و خبراء مستقلين ، وذلك بغرض الحصول على أجوبة تفسر حقيقة الأوضاع .

فالتقنيات الموضوعية من قبل هؤلاء المراجعين تعتمد أساسا على تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة و الحكم على نوعية أهم نظام يضمن السير الحسن للمؤسسة ،وتتمثل هذه التقنيات فيما يلي:<sup>1</sup>

#### الفرع الاول : تنظيم المؤسسة

إذ لابد من تحليل التنظيم الداخلي للمؤسسة كمرحلة أولية للتقييم ، ويمكن حصر هذا التنظيم فيما يلي:

- 1- تنظيم العمل: والذي يتوقف على التكنولوجيا المستعملة في تنفيذ العمليات، كما أنه يحدد شروط التموين، الإنتاج، التوزيع، التمويل، ..... الخ
- 2- التنظيم الإداري : و يتمثل هذا التنظيم في نفس العمليات التقنية المذكورة سلفا، لكنها مجسدة ومسجلة في وثائق و ملفات يمكن متابعتها من خلال نظام معلومات خاص .
- 3- التنظيم المحاسبي: فهو يترجم كل العمليات التقنية و الإدارية إلى لغة النقود، تعرض في شكل قوائم و جداول مالية، التي تعكس الحالة الحقيقية لكل العمليات في المؤسسة.

#### الفرع الثاني : خصائص الرقابة الداخلية

يستلزم إقامة نظام للرقابة الداخلية وجود بعض الخصائص التي تؤدي إلى خلق محيط ملائم، داخل المؤسسة، يسمح بالسير الحسن للعمليات اليومية، ونذكر من بينها وجود العناصر التالية:

\* مخطط السير و التنظيم.

\* دفاتر خاصة تشرح بالتفصيل الإجراءات الداخلية للمؤسسة.

\* مؤهلات وكفاءات ملائمة للموظفين .

ويتأكد المراجع من مسؤولية كل الأفراد و كذا تطبيق إجراءات تسمح بالفصل بين وظائف غير المنسجمة، فمبادئ الرقابة الداخلية تنص على عدم تكفل مصلحة أو فرد معين بمسؤولية تنفيذ جميع مراحل صفقة معينة، أي بمعنى آخر الفصل بين كل من:<sup>2</sup>

\* الوظائف العملية : الشراء، البيع، الإنتاج، ..... الخ

\* وظائف الاحتفاظ بالأموال : إعداد الدفع، دفاتر اليومية و المالية، .... الخ

\* وظائف المراقبة : التنقيط ، التدقيق و المراجعة،..... الخ

و من جهة أخرى، فإن دوران الأفراد بين هذه الوظائف و كذا اختيار الكفاءات المناسبة ( سياسة التوظيف و التكوين )، كلها تساهم في تحديد مدى فعالية نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة.

<sup>1</sup> Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable, OPU, 1993, p 42.

<sup>2</sup> بلحجلة سفيان ،مرجع سبق ذكره، جوان 2005 ص61

هذا لأن فصل المهام بين الأفراد و متابعة إجراءات التصديق و التسجيل ، سيسمح بالمراقبة المتبادلة، و الكشف عن الأخطاء في الوقت المناسب و في الآجال المعقولة.

كما أنه يستدعي من الإدارة العامة التدخل عند وجود تجاوز أو احتيال، فلا بد من مراقبة مشددة و عقوبات صارمة، إذ أن التهاون أو عدم المتابعة للعمليات و الإجراءات التنفيذية في المؤسسة سيؤدي حتما إلى تشكيل ثغرات داخل النظام، ولكي يتعرف المراجع على كل هذه المعلومات يعتمد على وسائل خاصة كاستجواب المراقبة الداخلية أو مخططات السير.

وعلى ضوء ما قدم، و بعد إلمام شامل بنظام الرقابة الداخلية، تتحدد عند المراجع درجة الثقة في هذا النظام، كما تتضح المعالم و الخطوط العريضة لبرنامج التدخلات و الفحوص التي سيقوم بها المراجع أثناء تنفيذ تحقيقات المراجعة.

فكلما كانت الرقابة الداخلية مرضية كلما ضيق المراجع مجال بحثه، و بالعكس، إذا كانت الرقابة الداخلية عاجزة و غير فعالة فالمراجع يشك في مصداقية معلومات النظام.<sup>1</sup>

و أخيرا تعد مرحلة المعرفة العام للمؤسسة و تقييم نظام الرقابة الداخلية فيها بالمرحلة الأولية لمهمة المراجعة، حيث توجه من خلالها التحقيقات و الفحوص إلى ما هو مهم و أساسي للكشف عن حقائق النظام كما تتحدد الأهداف المنتظرة من المراجعة.

و يمكن حصر نتائج المرحلة الأولية فيما يلي:

\* تحديد العمليات الأكثر عرضة للمخاطر.

\* تقييم درجة أهمية هذه المخاطر.

\* إعداد برنامج وخطة للتحقيق و التدقيق.

وهكذا يتم التقارب بين المؤسسة و المراجع بشكل صحيح و ديناميكي، مما يؤدي إلى إعداد خطة بحث متوازنة و فعالة، تجنب المراجع تضيق الوقت و التخفيض بذلك من تكاليف مهمة المراجعة.<sup>2</sup>

### المطلب الثالث :تنفيذ مهمة المراجعة

على أساس المعلومات المحصل عليها في المرحلة الأولية، يخطط المراجع مهمته ويحدد العمليات و المواطن الحساسة للتدقيق، مع مراعاة الوقت و امتداد حدود التحقيق.

<sup>1</sup> Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable OP Cit p44.

<sup>2</sup> محمد الفيومي و سمير الصبان. المراجعة بين النظرية والتطبيق الدار الجامعية بيروت ، ب س ط ، ص56.

ومن جهة أخرى يختار المراجع التقنيات و الوسائل الملائمة لكل مهمة تدقيق و فحص، فعلى سبيل المثال قد يقتني المراجع بين:<sup>1</sup>

\* استجواب الأفراد المعنية و إعداد مخططات السير.

\* اللجوء إلى العينات الإحصائية و الملاحظات العينية.

فهذا البرنامج المفصل للأعمال سيصبح دليل المراجعة، فالمراجع يمكنه الآن معرفة ما هي المهام الموكلة إليه ( ماذا ؟ )، حسب خطة محددة ( متى ؟ )، و أخيرا بأي تقنية ( كيف ؟ ) .

إضافة إلى ذلك، قد يلجأ المراجع إلى اختيار بعض المساعدين و المتخصصين و ذلك حسب درجة امتداد و صعوبة المهمة.

وسنوضح الخطوات السابقة فما يلي :

#### الفرع الأول : إعداد المهمة

بناءً على ما تم تحديده في برنامج العمل و الأهداف المنتظرة من المراجعة، سيحاول المراجع تطبيق نقاط هذا البرنامج، حيث سيبحث عن من و كيف و متى... ؟، مع التدقيق و الفحص في الأجوبة باستعمال الاختبارات و الوسائل التي يراها مناسبة.

هذا ويمكن توضيح التقارب في إعداد مهمة المراجعة فيما يلي:

\* تحديد الأنظمة أو الأنشطة والوظائف التي ستخضع لعملية المراجعة ( المبيعات، المخزون، المشتريات، الاستثمارات ؛ الخ...).

\* محاولة التدقيق في النظام وذلك عن طريق تحديد مسار انتقال الوثائق والملفات من بداية العملية إلى نهايتها ( مخطط تدفق المعلومات).

\* تحديد عناصر الرقابة الداخلية .

#### الفرع الثاني : تنفيذ المراقبات

ويكون ذلك عن :

1- فحص المطابقة : يتمثل فحص المطابقة أساساً في الملاحظة و المشاهدة العينية لمختلف مراحل و إجراءات العمليات الممثلة في مخطط السير، فهي تساعد على تكملة استجواب الرقابة الداخلية المحقق مسبقاً.

ومن هذا المنطلق، و مع الأخذ بعين الاعتبار مناطق الخطر ، سيقوم المراجع باختبارات خاصة ببعض الإجراءات وذلك لاستبيان حقيقة سير العمل و درجة التحكم فيه.

<sup>1</sup> بلحلة سفيان، مرجع سبق ذكره 63

ولتحقيق ذلك، يلجأ المراجع إلى استعمال الوسائل الملائمة لتكشف تدريجياً عن حقيقة سير العمليات، كما أن على المراجع أن يتميز بالذكاء و الفطنة و كذا قدرات تمكنه من استغلال أمثل للمعلومات المستجمعة. هذا لأن استعمال الوسائل المناسبة للتدقيق تسفر على نتائج و ملاحظات مهمة، لكن تفسيرها و تحليلها يبقى أصعب و أدق مرحلة ، فهي قد تدفع بالمراجع إلى ارتكاب أخطاء و سوء فهم للأحداث، لذلك على المراجع أن يكون شديد الحذر عند المراقبة فمثلاً: لابد من ملاحظة الجزء من خلال الكل ، و مراعاة بذلك الزمن و الظروف المحيطة<sup>1</sup>.

و قبل عملية التصديق يتم التأكد و التحقيق و كذا التقارب لكل البيانات و القرائن المحصل عليها، من حيث التأكد والتحقق من معظم الحسابات و النسب المالية و المحاسبية.

أما التقارب فهو إثبات صحة معلومة معينة ناتجة من مصدرين مختلفين فمثلاً : المقارنة و التقارب بين القيمة المحاسبية للمخزون و الجرد المادي له، فتعكس الفروق، إن وُجدت، عن اختلال وانحراف في النظام.

فضلاً عن عملية التحقيقات و الاختبارات التي ينجزها المراجع، لابد من عملية تدوين للمعلومات بشكل منظم فيما يسمى بأوراق العمل حيث نجد فيها كل مراحل التدقيق بما فيها الوسائل و التقنيات المستعملة، و يمكن تلخيص ذلك في:

\* تحديد الهدف ( على ماذا نبحث؟ ).

\* الوسيلة و التقنية المستعملة.

\* النتيجة ( التصديق أو عدم التصديق ).

2- التصديق : قبل التصديق على أي وضعية أو حالة معينة لابد من جمع الأدلة و القرائن الكافية، بالكم و الكيف، بغرض إثبات الحكم على هذه الوضعية. فعلى المراجع التصديق على وضعية المؤسسة بعد التأكد التام و الدقيق لصحتها، وهنا لابد من مميزات لدى المراجع، كالفطنة و إمكانية التحصيل، لتساعده على إدراك و تركيب و كذا تحليل صحيح للأوضاع في الآجال المحدودة، فيستعين المراجع بتقنيات تُعزز هذا التحليل، نذكر أهمها:

\* الملاحظة العينية أو الفيزيائية: التي تأكد مثلاً من وجود الأصول.

\* التحقيق المباشر مع الطرف الثالث : كالموردين و الزبائن.

\* اختبار الوثائق و الملفات المنتجة و المستخدمة في المؤسسة.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، الأسس العلمية و العملية لمراجعة الحسابات، الدار الجامعية بيروت 1998 ، ص 82



\* التحليل، التقييم و التقارب بين المعلومات العينية و المستندات.

\* الاستعانة بالاستجوابات و تفسيرات المسؤولين و الموظفين.<sup>1</sup>

### الفرع الثالث : مراحل تنفيذ المراجعة

لتحقيق أهداف المراجعة يستلزم على المراجع استخدام مجموعة من الفحوص و المراقبات الخاصة بكل جانب من جوانب الظاهرة المدروسة. وبصفة عامة نميز بين ثلاث مراحل للتدقيق و هي:<sup>2</sup>

♦ المراجعة و التدقيق في المعطيات المالية و الإحصائية.

♦ المراجعة و التدقيق في عمليات التسيير.

♦ المراجعة و التدقيق الإداري.

1- المراجعة المحاسبية والإحصائية : لا يمكن تصور المراجعة دون التطرق إلى الجانب المحاسبي و المالي للمؤسسة، فتقوم المراجعة المالية و المحاسبية على اختبار يقوم به خبير مستقل بغرض إعطاء رأي مبرر عن حقيقة الحالة المالية للمؤسسة ، و قد يذهب المراجع إلى أبعد من ذلك، كمحاولة تحديد أخطار التسيير الناتجة عن النوعية الرديئة للمعلومات المستخدمة، لذلك يجب التأكد من صحة المعطيات المالية و الإحصائية المستعملة في التسيير اليومي للمؤسسة، و من بين هذه ما يلي :

\* القوائم و النتائج الشهرية للمحاسبة العامة.

\* القوائم و النتائج الشهرية للمحاسبة التحليلية.

\* الموازنات.

\* الإحصائيات.

و نشير إلى أنه غالباً ما تكون هذه المرحلة من اختصاص المراجع الخارجي الحيادي أو محافظ الحسابات.

وبعد التأكد و ضمان صحة و دقة المعطيات الرقمية المستعملة في التسيير، يمكن للمراجع أن يباشر في تحليل سير عمليات التسيير بحد ذاتها.

2- المراجعة والتدقيق في عمليات التسيير: إن التحليل الجيد للمظاهر، و التدقيق في كيفية سيرها داخل المؤسسة، يمكن أن يحدد مختلف مراحل التدخل لعملية المراجعة، فاحترام الإجراءات و البحث المستمر في تحسينها يسمح بتخفيض المخاطر المحيطة بالمؤسسة.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، مرجع سبق ذكره ، ص 83

<sup>2</sup> محمد الفيومي و سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ، ص 113

و على إثر ذلك، فلا بد من توجيه صحيح لتدخلات المراجعة في عمليات التسيير، بمعنى آخر أن يركز المراجع على العمليات و الوظائف الأكثر تعرضا للخطر، وهناك عاملان يساعدان على توجيه عمل المراجع في المؤسسة:

\* أهمية العمليات: ومن أمثلة ذلك، المنتج الذي يحقق أكبر المبيعات، المشروع الأكثر حصة في الميزانية، المؤسسة تحتوي على طاقة بشرية معتبرة، ... الخ

\* الطابع الجديد : استثمار جديد أو بعث منتج جديد في السوق ،...الخ<sup>1</sup>

كما يعتمد المراجع على تقييم جيد لنظام الرقابة الداخلية و تحديد مدى فعاليتها، ليتسنى له تنفيذ المراجعة في العمليات ذات الاهتمام الكبير في المؤسسة ، كما تحتاج إلى مراقبة دورية، تسمح باكتشاف الأخطاء و تصحيحها في الوقت المناسب.

و يعتمد التدقيق و المراجعة في عمليات التسيير على فحص و تحليل لعينات إحصائية ضمن مجموعة داخل المؤسسة ( عمليات، أفراد، أجهزة،... الخ)، كما قد يعتمد الفحص على نتائج العمليات كمرودية استثمار معين أو تأثير حملة إعلانية ،

ونشير إلى أن مراجعة عمليات التسيير تحتاج إلى كفاءات عالية من المراجع لفهم و إدراك حقيقة العوامل التقنية، التي قد تفوق اختصاص المراجع، لذلك فهو مطالب برفع كفاءاته باستمرار عن طريق التكوين أو التطلع إلى المستجدات العلمية.

3- المراجعة الإدارية<sup>2</sup>: وتعتبر من أصعب مراحل المراجعة، إلى حد امتناع البعض عن تنفيذها، رغم أن معظم الحلول، أساسها عند وضع البرامج الإدارية.

فخبرة و كفاءة المراجع، عند تحليل و تفسير الأوضاع، لا تكفي لحل مشاكل و تجنب المخاطر، إذ لابد من دعم صارم من طرف إدارة المؤسسة ، كإعطاء الأهمية لأنشطة خلية المراجعة و الأخذ بتوصياتها مهما كان عمقها.

فالحقيقة أن أي خلل في الرقابة الداخلية يرجع إلى مسؤولية الإدارة، إما عند تصميم مخطط الرقابة الداخلية أو في عمليات التسيير أو في اختيار الكفاءات، لذلك لابد من مراجعة المراحل الإدارية و كيفية استنادها على المعلومات لاختيار البرامج و السياسات الملائمة.

بمعنى آخر يفترض على المراجعة أن تضمن صحة النتائج التقنية التي تسمح باتخاذ القرار السليم.

أما إذا كان الخلل في تطبيق إحدى العمليات أو في إعداد القوائم المالية فعلى المراجع تحضير برنامج للمتابعة و المراقبة عن قرب لهذه العمليات.

<sup>1</sup> محمد الفيومي و سمير الصبان، مرجع سبق ذكره، ص115

<sup>2</sup> أحادة ليلي، مرجع سبق ذكره، ص47

وقد نجد لدى المؤسسة مجلسا إداريا يشمل على مجموعة من المراجعين و المسيرين و كذا خبراء و مسؤولين في كل أنشطة المؤسسة، كما قد يتم استدعاء محافظي الحسابات في الاجتماعات الدورية للمجلس بحضور الإدارة العامة أو بالأحرى الرئيس العام للشركة.

وخلال هذه اللقاءات، يكون عرض مفصل للمخاطر و المشاكل المحيطة بالمؤسسة، كما يتم الإدلاء باقتراحات للحلول الممكنة وتوصيات لتحسين الأوضاع في المستقبل.

غير أن الاقتراحات و التوصيات ما هي إلا مشاركة من ذوي الخبرة و المعرفة، بغرض تحقيق أمثل لأهداف المؤسسة، لكن القرار النهائي و المسؤول الوحيد عن أوضاع هذه المؤسسة هو الرئيس العام .

#### الفرع الرابع إعداد التقرير :

تتمثل المرحلة النهائية للمراجعة في إعداد تقرير نهائي للتدقيق و الفحص الذي قام بهما المراجع طيلة فترة المهمة ، و يتميز هذا التقرير بالشمولية و الدقة مع عرض كل الأدلة و القرائن التي تُثبت حكم و تقدير المراجع لنظام المعلومات في المؤسسة.

و يمكن تقسيم المرحلة النهائية للمراجعة إلى جزأين، متتالين و متكاملين، كالتالي:<sup>1</sup>

#### أولاً : الاجتماع النهائي

ويضم كل من المراجع (فرقة المراجعين) و العميل ، وكذا المسيرين و مختلف المسؤولين، و تتجلى أهمية الاجتماع في عرض و توضيح كل النقاط و الأدلة و الإثباتات التي تحصل عليها المراجع أثناء مهمته، التي تسمح للعميل أن يتعرف على شكوك و تحقيقات المراجع و إمكانية مناقشتها.

وبناء على ذلك يحاول المراجع عرض المشاكل و التوصيات، استنادا على الأولويات ودرجة الأهمية، فعلى المراجع أن يتجنب إعطاء الأهمية لأشياء لا تستحق فهي تعتبر مشاكل وهمية ، والتي تؤدي إلى سمعة سيئة للمراجع لعدم كفاءته في حصر جيد للأوضاع، وليتم إنجاح الاجتماع أو المقابلة النهائية توجب التحضير الجيد، من ناحية العرض أو عند مناقشة التوصيات.

1- العرض : يكشف من خلاله المراجع على كل نقاط القوى و الضعف مرفقة باستدلالات وبيانات، فلا داعي للتأكيد و الحكم دون إثبات و دليل مستمد من تحقيق المراجعة.

أثناء العرض يتدخل جميع المشاركين في الاجتماع، كل حسب تخصصه و مسؤوليته، فهكذا يكون العرض حيويا ، وواضحا و شفافا.

بعد الانتهاء من العرض تأتي مرحلة حساسة ودقيقة والمتمثلة في نقد و مناقشة توصيات و ملاحظات المراجعين، و التي غالبا ما تكثر فيها المعارضات و الانتقادات.

<sup>1</sup> محمد الفيومي و سمير الصبايمرجع سبق ذكره، ص145

2- المعارضة : عندما يصادف المراجع معارضة من العميل، يجد نفسه أمام حالتين هما:

\* إما أن يكون المراجع قادرا على الاستدلال و الاستحضار يثبت حكمه و نتائجه، وفي هذه الحالة تنتهي المعارضة مباشرة.

\* إما أن يمتنع المراجع لعدم وجود أدلة كافية أو عدم تصنيفها وترتيبها كفاية للاستدلال بها ( ضعف تحضير الاجتماع )، وفي هذه الحالة من الأفضل عدم ذكر تلك الملاحظة أو النقطة المنتقدة في تقرير المراجعة، وذلك لصالح الطرفين ، أما إذا كان المشكل خطيرا و معتبرا فمن المستحسن إيقاف الاجتماع و تأجيله ريثما يتحصل المراجع على الأدلة والقرائن الكافية قبل الإدلاء بالحكم النهائي.

لكن في كل الأحوال سيواجه المراجع معارضة العميل ، مهما كانت الظروف و التوصيات، ذلك لأن من طبيعة العميل عدم قبول النقد و الحلول المقترحة من المراجعين، مما يدفع المراجع إلى تغيير البعض منها بقناعة.

يمكن أن نضيف سببا آخر يدفع العميل بمعارضة تحليل المراجع، وهو كون أن هذا الأخير ليس بالضرورة خبير أو أخصائي في مجال المؤسسة، مما قد يؤدي إلى اقتراح حلول غير مناسبة للمشاكل ، لكن بوجود جو ملائم يحول بين كل من المراجع و العميل، يمكن أن يقترح مسؤولون في المؤسسة بعض الحلول التي توجه و تزيد من صحة التوصيات الأولية للمراجع.

واستنادا على ذلك، تأخذ المعارضات و الانتقادات كمصدر قوى لتزويد المراجع بخبرة و تحكم أكثر في الأوضاع.

كما تأخذ المعارضة وأجوبة العميل شكلا كتابيا، حيث يرسل العميل للمراجع وثيقة رسمية تشمل كل الملاحظات و الأجوبة على التوصيات الخاصة بمهمة المراجعة في المؤسسة.

ثانيا : تقرير المراجعة

فتقرير المراجع هو الشكل النهائي و الكتابي لمهمة المراجعة، إذ ليس من الممكن تصور مهمة تدقيق و مراجعة بدون تقرير يكشف عن حكم المراجع في وضعية المؤسسة، حتى لو كانت هذه الأخيرة تعكس تكاملا جيدا نسبيا بين نظام الرقابة الداخلية و الأهداف المسطرة لها.

ونشير إلى أن تقرير المراجعة يخضع إلى معايير و مبادئ معمول بها لدى كل المراجعين و التي تم التطرق إليها في فقرة سابقة ( معايير المراجعة ).

عموما يقوم المراجع بحصر مواطن القوى والضعف للنظام، كما يحدد المخالفات و الأخطاء المكتشفة، التي من خلالها يضع التوصيات و الاقتراحات الممكنة.

و بعد الاجتماع النهائي الذي تم فيه مناقشة جميع النقاط التي ستذكر في تقرير المراجعة، و بعد أن يتحصل المراجع على أجوبة العميل بشكل رسمي، يمكن للمراجع أن يشرع في كتابة التقرير النهائي لمهمته.

و يختلف إعداد التقرير حسب هدف المراجعة، فنميز بين :

\* تقرير الحصيلة للأوضاع بصفة عامة.

\*وتقرير مفصل و مطول يشمل على دورات و فصول حسب نوعية تدخلات المراجع.

وبصفة عامة فالتقرير يشكل وثيقة رسمية ومصدرا للمعلومات، كما يعتبر أداة عمل للمراجعين و المسيرين على حد سواء، و على هذا يتم توضيح في التقرير ما يلي: <sup>1</sup>

\* تقييم نظام المراقبة الداخلية .

\* الكشف عن الأوضاع السائدة، مع وجود الأدلة و القرانن الكافية للحكم النهائي عليها.

\* اقتراح توصيات و توجيهات لتصحيح الأخطاء و المخالفات.

أما عن الشكل عموما يُبنى على النحو التالي :

\* صفحة أو مستند الإرسال.

\* فهرس، مقدمة، خلاصة.

\* نص التقرير حيث نجد فيه: عرض النتائج، التوصيات و أجوبة العميل.

\* الخاتمة، خطة التحقيق و التدخلات، الملاحق.

### المبحث الثاني: التقنيات والوسائل لجمع أدلة المراجعة

عبر كل مرحلة من مهمة المراجعة، يقوم المراجع بجمع الأدلة و القرانن الكافية لاستبيان و توضيح

النتائج و القرارات التي تخص حالة المؤسسة، و لإلمام جيد بأدلة الإثبات لأبد من اختيار التقنيات و الوسائل

الملائمة للأوضاع والتنسيق فيما بينها، وهنا نشير إلى أن خبرة وكفاءة المراجع تلعب دورا هاما في إدراك

وفهم صحيح لوقائع المؤسسة.

لذلك سنقوم بسررد أدلة الإثبات التي يبحث عنها المراجع، ثم نكشف بعدها عن بعض التقنيات و الوسائل

المستعملة من المراجعين لغرض جمع هذه الأدلة.

والتي تتضح وفق العناصر التالية :

1- أدلة الإثبات في المراجعة

2- وسائل المراجعة

3- تقنيات المراجعة

<sup>1</sup> Hamini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable OP Cit, p 55.

## المطلب الأول: أدلة الإثبات في المراجعة

أدلة الإثبات هي كل ما من شأنه أن يؤثر على حكم و تقدير المراجع فيما يتعلق بمطابقة ما تم عرضه من معلومات للحقيقة الاقتصادية، فهي تعتبر معظم الجهد المراجع، كما أن معايير العمل تنص على أنه لا بد من جمع أدلة الإثبات الكافية و الصالحة من خلال الفحص و الملاحظة و الاستفسارات و المصادقات التي تمثل أساسا معقولاً و مناسباً لتكوين الرأي الفني المحايد، وهد يستوجب ما يلي:<sup>1</sup>

### الفرع الأول : الكفاية في الأدلة

الكفاية تعني الحصول على حجم من الأدلة يحقق تدعيم كاف و ملائم لرأي المراجع دون الإسراف في التكاليف أو التعرض لمشاكل قانونية.

### الفرع الثاني: صلاحية الأدلة

فيجب أن يكون الدليل فعالاً، بمعنى آخر، أن تكون الأدلة ذات نوعية جيدة يمكن الاعتماد عليها في استنتاج رأي منطقي، كما عليها أن ترتبط دائماً بأهداف المراجعة. إن عملية جمع الأدلة يجب أن تكون منهجية و منسقة، فعند مراجعة أي حالة يجب البدء بتحديد الأهداف الواجب تحقيقها ثم تعيين إجراءات جمع أدلة الإثبات الضرورية لتحقيق هذه الأهداف، وأخيراً يجب تقييم الأدلة قبل الاعتماد عليها في إبداء الرأي بخصوص حالة المؤسسة.

وعادة ما يتم تلخيص الإجراءات المتبعة خلال المراجعة، مرفقة بأدلة الإثبات، فيما يعرف بأوراق المراجعة و التي يحتفظ بها المراجع كتدعيم لرأيه مع تبيان احترامه لمعايير و مبادئ المراجعة .

## المطلب الثاني : وسائل المراجعة

ان وسائل المراجعة تستعمل عند تطبيق التقنيات بصفة متفاوتة حسب الضرورة والتي ستوضح وفق الفروع الآتية :

### الفرع الأول : استجواب الرقابة الداخلية

تعتبر دراسة نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة ضمن المرحلة الأولية للمراجعة، و لتقييم هذا النظام يستلزم البحث عن المعلومات اللازمة باستعمال كل الوسائل الملائمة لاستخلاص الملاحظات و النتائج التي تساعد على تحقيق أهداف المراجعة.

<sup>1</sup> أحادة ليلي، مرجع سبق ذكره ، ص51

ومن بين الوسائل التي يعتمد عليها المراجع في تقييم الرقابة الداخلية، مجموعة كبيرة من الأسئلة المتنوعة التي تدعى " باستجواب الرقابة الداخلية " حيث يتم فيه تصميم الأسئلة بشكل مغلق، بمعنى أن الإجابة عليها تكون إما بـ " نعم " أو " لا " .

فتشير الإجابة بـ " نعم " إلى مواطن قوى إيجابية للنظام، أما الإجابة بـ " لا " فهي تعكس مواطن ضعفه، التي تستوجب من المراجع شرح و توضيح، كما عليه أن يسجل ذلك على أوراق العمل بصفة مستمرة، وأما بشأن نقاط القوى فلا بد أن تخضع للتحقق عن طريق المعاينة الإحصائية أو اختبار السير الحسن للنظام.<sup>1</sup> و لقد تم إعداد قائمة أو لائحة نموذجية للاستجواب، استنادا على خبرة المراجعين و محافظي الحسابات فمعظم مكاتب المراجعة الخارجية شعرت بالحاجة إلى وضع نموذج لاستجواب الرقابة الداخلية و ذلك للأسباب التالية :

- \* يمثل ثمرة لخبرة مهنية.
- \* يضمن توحيد النمط في اختبار و تقييم نظام المراقبة الداخلية .
- \* إعداد النموذج يسمح باجتناوب نسيان طرح الأسئلة الأساسية في مجال أو وضعية ما.
- فالمراجع استنادا على نموذج الأسئلة يقوم بإعداد أسئلة خاصة بالظاهرة المدروسة تناسب الأهداف المسطرة، هذا و من جهة أخرى قد لا يحتاج إلى كل الأسئلة النموذجية والتي لا تتكيف مع الأوضاع أو الظاهرة المدروسة.
- فإن الأسئلة النموذجية تسهل عمل المراجع باعتبار أن الهدف العام و الرئيسي لعملية المراجعة هو ضمان صدق و صحة المعلومات داخل المؤسسة.
- أما هدف استجواب الرقابة الداخلية فهو السماح للمراجعين بتقييم إجراءات المؤسسة و التأكد من تحقيق الهدف الرئيسي للرقابة وهو التحكم.

ويمكن حصر الأسئلة الأساسية المستعملة في استجوابات الرقابة الداخلية فيما يلي:

- \* ماذا ؟ سؤال حول العمل
  - \* من ؟ سؤال حول المنفذ
  - \* أين ؟ سؤال حول مكان التنفيذ
  - \* متى ؟ سؤال حول الفترة المناسبة للتنفيذ
  - \* كيف ؟ سؤال حول طريقة العمل
- ومن خلال الإجابة عن أسئلة المراقبة الداخلية يستخلص المراجع النقاط الجوهرية للنظام.<sup>2</sup>
- الفرع الثاني : المعاينة الإحصائية أو السير الإحصائي

<sup>1</sup> Hamini Allel : L'audit comptable et financier, BERTI, Alger , 2001, p13.

<sup>2</sup> أحادة ليلي، مرجع سبق ذكره ، ص54

إن العدد الهائل من الوثائق و المستندات وكذا العمليات و المهام، التي هي بصدد المراجعة، تؤدي إلى زيادة المخاطر، ذلك لاستحالة التدقيق في جميع مكونات المؤسسة، فيلجأ المراجع إلى استخدام المعاينة الإحصائية في مهمته، على أن يسبق ذلك دراسة و تقييم لنظام الرقابة الداخلية لتحديد ما إذا كانت المعاينة يمكن استخدامها أم لا ؟

فعند تنفيذ المراجعة بأسلوب العينة يتطلب عادة من المراجع كفاءة و خبرة، إما في اختيار العينة أو تحليل النتائج، التي تؤدي إلى تعميم الظاهرة المدروسة على المجتمع، ويكون ذلك وفق مبادئ المعاينة الإحصائية التي نسرّها فيما يلي:<sup>1</sup>

- \* تستعمل المعاينة الإحصائية في حالة تكيفها مع أهداف المراجعة .
- \* تحديد جيد للمجتمع، بمعنى آخر، لا داعي لمعاينة مجتمع غير كامل أو ذو حدود غير واضحة.
- \* اختيار العينة يكون عشوائي بالضرورة.
- \* تجنب الاعتبار والتدخل الشخصي أو الذاتي في التحليل، كأن يجهد المراجع نفسه في الوصول إلى نتيجة معينة أو الاقتناع بوضعية قد تكون خاطئة وغير منطقية.
- \* على المراجع أن يتفادى الاستنتاج و الحكم بالمخاطرة و المجازفة، فهي نتائج غير أكيدة و قد تكون من باب الصدف أو شيء من هذا القبيل.
- \* عدم الابتعاد عن الحقيقة، فالمعاينة الإحصائية بطبيعتها تستدل بأرقام كثيرة التي قد تنسي المراجع موضوعها أو هدفها.
- \* اختبار عدة عينات و المطابقة فيما بينهن مما يزيد من صحة النتائج و دقة الحكم.
- \* ليس على المراجع أن يحدد مستوى عالي من الثقة.
- \* لا يجب أن يتوقف تحقيق المراجع على النتائج الإحصائية، فلا بد من البحث عن الأسباب بعدما تم تحديد حجمها.
- إن المعاينة الإحصائية تعتبر وسيلة تدفع المراجع إلى التدقيق أكثر في صحة المعلومات المدروسة علماً أن هذه الوسيلة تبقى منسجمة مع خصائص و معايير المراجعة.

### الفرع الثالث : مخطط السير أو خرائط التدفق

إن استخدام خرائط التدفق تسمح بفهم تسلسل و تدفق الوثائق و المستندات بين مختلف الوظائف و المسؤوليات، مع الإشارة إلى المصدر و المصير لكل منها داخل المؤسسة، فتتكون لدى المراجع، من خلال المخطط، نظرة شاملة و كاملة لسير المعلومات في النظام.

1- مفهوم مخطط السير : يعرف خبراء المحاسبة مخطط السير أو خريطة التدفق على أنها تعبير شكلي لمجموعة من العمليات المتتالية، حيث يتم وصف كل الوثائق المختلفة، مناصب

<sup>1</sup> خالد أمين عبد الله، مرجع سبق ذكره، ص255



العمل، القرارات، المسؤوليات، العمليات ، التي تعرض برموز وأشكال مرتبطة فيما بينها حسب التنظيم الإداري للمؤسسة.<sup>1</sup>

يستطيع المراجع من خلال تتبعه لتدفق المعلومات و المستندات أن يفهم و يدرك النظام بشكل جيد، وفيما يلي بعض فوائد و إيجابيات استعمال مخطط السير:<sup>2</sup>

\* يعتبر وثيقة بيانية، ممثلة برسوم و رموز، سهلة الفهم، توضح وبشكل سريع كل عملية أو إجراء في المؤسسة.

\* يتم من خلال المخطط تحديد مواطن القوى و الضعف وكذا مدى قدرة النظام في اكتشاف أو تفادي الأخطاء الممكن حدوثها.

\* كما تساعد خريطة التدفق المراجع في إعداد اقتراحات لتحسين الأوضاع في المؤسسة.

## 2- إعداد مخطط السير :

لتنفيذ و إعداد مخطط السير يستدل المراجع بكل المعلومات الممكنة من مختلف المصادر كالوثائق، أخبار و سرد العمال، الاستجابات و المقابلات، المخططات و الهياكل التنظيمية..... الخ ومن بين الخطوات اللازمة لإعداد خرائط التدفق ما يلي:

\* التعرف على الواجبات و المستندات و نمط التدفق.

\* توزيع المهام عبر مختلف العمليات.

\* تعيين كل من محددات: العملية، القرار، الرقابة و التنفيذ.

كما، يمكن تحضير وصف مبدئي للنظام، على ضوء الدراسة التي قام بها المراجع في الخطوات السابقة فهناك بعض المراجعين من يستخدم ما يعرف باسم "ملخص اختصاصات العاملين"، الذي يشمل على اسم الوظيفة و اختصاصات القائم بأدائها وكذا المستندات المرتبطة بها وتتكون خريطة التدفق من عدة أعمدة يمثل كل منها الوظيفة أو الموظف وكذا المستندات التي تعد و تتداول بين الوظائف، مع تبيان اتجاه تدفق هذه المستندات.

ويستخدم في رسم الخريطة عدة أشكال متعارف عليها، لكن مهما كانت الرموز فمبدأ المخطط لا يتغير، حيث كل ورقة منه تحوي عنوان واضح لمخطط السير المدروس من، اسم المراجع، تاريخ الإعداد.

فإن استخدام الأشكال بصورة موحدة في كافة الخرائط التي تعدها المؤسسة يسمح من فهم محتوياتها بسهولة وبسرعة، لجميع من يقرأها.

<sup>1</sup> محمد سمير الصبان ، عبد الله هلال ، مرجع سبق ذكره، ص 111

<sup>2</sup> أحادة ليلي، مرجع سبق ذكره ، ص 63

هذا ولا بد من الضروري شرح، بشكل مختصر، مفهوم الخريطة و إضافة توضيحات كملاحق يستند إليها. كما يمكن إدراج بعض الاحتياطات التي يجب أن يتخذها المراجع لتنفيذ جيد لمخططات التدفق وهي:

\* الابتعاد عن التفاصيل الكثيرة التي قد تولد مخططات سير معقدة و متشابكة.

\* الحرس على أن تملك كل وثيقة نقطة ختامية تنتهي إليها.

\* اجتناب الخطوط المائلة و المنحرفة، واستعمال الخطوط العمودية و الأفقية.

\* التأكد من صحة تسلسل العمليات و المعطيات في خريطة التدفق عن طريق التحقق لدى العميل<sup>1</sup>.

و الحصيلة التي نصل إليها من بين الأهداف العامة لدراسة و تقييم النظام، وكذا استعمال كل الوسائل المناسبة، هو التعرف على مواطن القوى و مواطن الضعف التي تؤدي بدورها إلى تحديد نطاق اختبارات المراجعة و من ثم ارتفاع كفاءة أدائها.

### المطلب الثالث: تقنيات المراجعة

ان الهدف من تقنيات المراجعة هو جمع أدلة كافية و صحيحة لتدعيم عمل و رأي المراجع في المؤسسة، هذا وقد تتنوع و تتحدد التقنيات المستعملة حسب الأوضاع و الظواهر المدروسة، كما أن استخدامها يكون بشكل متفاوت و متكامل، بمعنى أن المراجع لا يكتفي بنتائج تقنية واحدة، فلا بد من تنسيق بين مختلف الطرق التقنية بغرض تحقيق أهداف المراجعة، وفيما يلي بعض التقنيات المستعملة لدى المراجعين عند تنفيذ مهمتهم:

#### الفرع الأول : المقابلة

وتعتبر المقابلة ضمن التقنيات غير الرسمية، فهي تقوم على وصف الإجراءات بسرد شفهي دون الاستناد إلى الوثائق أو مستندات تثبت ذلك.

و المقابلة في المراجعة لا تعتبر محادثات أو حوار، هذا لأن المراجعة تتركز على برنامج و أهداف محددة مسبقا، كما أن المقابلة ليست محضر شرطة ، بل لابد من خلق جو التعاون و التفاهم.

ويمكن تلخيص أهم مراحل تقنية المقابلة فيما يلي<sup>2</sup>:

#### 1- تحضير المقابلة : و تتم عملية التحضير كالتالي:

\* تحديد سابق لموضوع المقابلة: معرفة عامة حول المؤسسة أو تقييم المراقبة الداخلية لها.

\* التعرف على العميل و نقصد كل من : - المؤسسة ( القطاع، النشاط، لنوعية،.....الخ).

- الشخص المستجوب ( مكانته، نشاطه، .... الخ).

\* إعداد الأسئلة بشكل جيد للحصول على أجوبة بنفس المستوى، كما على المراجع كتابة

<sup>1</sup> ويليام توماس، وأمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص391

<sup>2</sup> ويليام توماس، وأمرسون هنكي، مرجع سبق ذكره، ص338

الأسئلة بوضوح على أوراق عمله.

\* أخذ موعد مع العميل لإجراء المقابلة، ومن المستحسن أن يكون اللقاء في مكتب أو مكان تواجد العميل لراحته.

و نشير إلى أن المقابلة تتم حسب التنظيم الهيكلي للمؤسسة من الأعلى إلى الأسفل.

2- طرح الأسئلة : إذا تم التحضير الجيد للأسئلة وطرحها لأشخاص بشكل متفاهم ، فسيحصل المراجع حتماً على المعلومات التي يحتاجها لدراسة النظام، بشرط أن لا يهمل الاحتياطات التالية :

\* التأكد دوماً من فهم صحيح لأجوبة المخاطب وإعادتها إذا لزم الأمر.

\* ترك للمخاطب ( العميل ) حرية التعبير، دون الخروج عن هدف أو نطاق المراجعة.

\* تدوين كتابيا الأجوبة و المعلومات الإضافية.

3- نهاية المقابلة : لإنهاء المقابلة على المراجع أن يصادق و يتأكد من النقاط الأساسية المدونة، لاجتناب أخطاء ناتجة عن عدم الفهم أو النسيان، وذلك عبر كل مستويات المؤسسة

#### الفرع الثاني: الفحص التحليلي

المقصود بالفحص التحليلي هو مجموعة من التحقيقات و المقارنات في كل المعلومات و التدفقات التي تتعلق بالظاهرة المدروسة، فهو يستند على المقابلات مع العميل و كذا مخططات السير أو تدفق المعلومات. فالفحص يكشف عن الانحرافات الموجودة بين التقديرات و نتائج المحصل عليها، فضلا عن ذلك فإن أساليب الفحص التحليلي تساعد المراجع في تسليط الضوء على الأحداث غير العادية مقارنة بالبيانات المسجلة.<sup>1</sup>

#### الفرع الثالث : الملاحظة المادية

تعد الملاحظة الميدانية طريقة مباشرة للحصول على أدلة إثبات ، فالمراجع لا يكتفي بالوثائق والمستندات التي يدرسها وراء مكتبه إنما عليه أن يخرج إلى الميدان للدراسة و الملاحظة المادية ، فقد يقوم بالزيارة للمصانع ، المخزون، القطاع التجاري، أو قد تكون زيارة مكاتب أخرى للمؤسسة. فالزيارات و الفحوص الميدانية يلجئ إليها المراجع في مراحل التحقيق و التدقيق، بغرض التأكد من السير الحسن و الحقيقي للإجراءات وكذا احترام مبادئ الرقابة الداخلية .

ويكون اختيار الفترة المناسبة للفحص الميداني حسب نوع و هدف المراجعة، فمثلا للتحقق من وجود الأصول لتقييمها في المؤسسة ، فمن المستحسن إجراء الفحوص أثناء الجرد الذي غالبا ما يكون في نهاية الدورة، كما يسمح ذلك بالمراقبة و التدقيق في جميع حسابات المؤسسة.<sup>2</sup>

وفيما يلي بعض الاحتياطات التي يجب أن يتخذها المراجع أثناء الفحص الميداني للمؤسسة :

\* إعلام و تنبيه مسبق للمعنيين بالزيارة، فلا داعي للتستر و إخفاء هدف الفحوص.

\* على الملاحظة المادية أن تكون شاملة وكاملة، لفهم جيد للأوضاع المدروسة، وإن لزم الأمر

<sup>1</sup> محمد الفيومي و سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ،ص190

<sup>2</sup> Observation Physique dans la mission du commissaire aux comptes ; Revue S.N.C N° 11, Page 4

## ملاحظتها عدة مرات

ف تقنية الفحص الميداني تستعمل أساسا للتأكد من وجود العناصر المكونة للمؤسسة – بالكمية والكيفية - مما يثبت و يدعم قرارات و توجيهات المراجع عن الحالة الحقيقية لهذه المؤسسة.  
وعموما، يمكن للمراجع ملاحظة و تقييم في المؤسسة ما يلي:<sup>1</sup>

- \* ملاحظة الإجراءات : كعملية التوظيف، خروج ودخول العمال، إعداد الفواتير،...الخ
- \* ملاحظة وفحص الأصول: ونقصد بها الملاحظة الكمية و النوعية لأصول المؤسسة ( الجرد ).
- \* ملاحظة و فحص الوثائق : و أمام المراجع زمرة متنوعة من الوثائق و المستندات التي تتداول في المؤسسة ( وثائق محاسبية، القوائم ، الإجراءات، القوانين؛ الخ... ). و ملاحظة الوثائق لا يعني قراءتها فقط بل الانتباه إلى شكل وطريقة تقديمها ( كالإمضاءات على العقود ).
- \* ملاحظة السلوك و الأداء : ويتم ذلك أثناء عمل الموظفين، بملاحظة الصعوبات التي يتلقونها في تنفيذ أعمالهم أو يمكن أيضا، ملاحظة السلوك، من خلال الاستجابات المختلفة.
- كما نشير إلى أن الملاحظات المادية تتنوع حسب القائم بأدائها، فنميز بين :
- ♦ ملاحظة مباشرة : و هي فحص الأوضاع مباشرة من قبل المراجع.
- ♦ ملاحظة غير مباشرة : و التي يلجأ فيها المراجع إلى طرف آخر الذي يوفر الملاحظات المادية لحساب المراجع و مثالا على ذلك الإجراءات القضائية للمؤسسة.

## خلاصة الفصل الثاني :

من خلال الدراسة التي قمنا بها لإعداد هذا الفصل توصلنا إلى من اجل قيام المراجع بمهنته فلا بد من إتباع منهجية لذلك من اكتساب معرفة عامة حول المؤسسة من خلال تحليل ودراسة العوامل الداخلية والخارجية ، تقييم نظام الرقابة مع تحديد نقاط الضعف والقوة فيه وذلك باستعمال وسائل وأدلة إثبات متعددة، من طرق علمية ووسائل مادية.

وكتتمين للعمل الذي يقوم به المراجع، القيام بأعداد التقرير الذي يوضح ويكشف حالة المؤسسة ، وهذا وفق طرق منهجية

<sup>1</sup> محمد الفيومي و سمير الصبان، مرجع سبق ذكره ،ص198

